



“Disposizioni per il riconoscimento e la promozione
della funzione sociale dello sport
nonché delega al Governo
per la redazione di un testo unico
delle disposizioni in materia di attività sportiva”
(A.C. n. 1680)

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Proposta di emendamenti

**A cura della
Commissione No Profit
– Area No Profit**

CONSIGLIERE DELEGATO
Sandro Santi

PRESIDENTE
Flavio Pizzini

SEGRETARIO
Serenella Spaccapaniccia

COMPONENTI
Lorenzo Boni
Francesco Caizzone
Gualtiero Della Fonte
Aniello Gaito
Massimo Giaroli
Pierluigi Mingrone
Mario Paolo Moiso
Claudio Pallotta
Francesco Perrotta
Enrico Savio

RICERCATORI
Viviana Capozzi
Lorenzo Magrassi
Matteo Pozzoli

INDICE

Premessa	I
A) DECRETO SEMPLIFICAZIONI (D.Lgs. 175/2014 – art. 29) – Modifiche al sesto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633/72 in materia di forfetizzazione dell'Iva per i proventi da sponsorizzazioni di società e associazioni sportive dilettantistiche - Interpretazione autentica dell'articolo 108 del D.P.R. 917/86 in coerenza con quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002.....	1
B) IL LAVORO NELLO SPORT DILETTANTISTICO: AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI.....	2
C) ATTIVITÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA – DEFINIZIONE AI FINI DELLA FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE – MODIFICA AGLI ARTICOLI 143 E 148 DEL D.P.R. n. 917/86.....	7
EMENDAMENTI PROPOSTI	8
QUADRO SINOTTICO	18
ALLEGATO	27

Premessa

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (“Cndcec” o “Consiglio nazionale”) ha colto assai positivamente la volontà del legislatore di rivedere in maniera organica la disciplina del Terzo settore nonché, contestualmente, seppur con un percorso normativo parallelo (proposte di legge C1425 e C1680) la specifica normativa dell’attività sportiva e delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd).

Il progetto in esame è stato seguito dal Consiglio nazionale sin dal principio, anche tramite l’apposita Commissione “No-profit”.

A tale proposito, è opportuno ricordare che il Cndcec aveva già inviato nel novembre 2014 una serie di considerazioni per la revisione delle attuali previsioni, cui tutt’oggi è possibile riferirsi per quanto attiene agli aspetti di carattere generale, come, tra gli altri, la responsabilità degli enti, la rendicontazione, l’amministrazione e il controllo, la fiscalità. Il testo dei commenti, allora inviati e presentati in apposita audizione alla Commissione Cultura e finanza presso la Camera dei deputati, è inviato insieme al presente contributo.

Pertanto, in una logica auspiciamo costruttiva, inviamo ulteriori considerazioni e più dettagliate proposte di emendamento su: forfetizzazione dell’Iva per i proventi da sponsorizzazioni di società e associazioni sportive dilettantistiche; ambito di applicazione delle agevolazioni; definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie.

A) DECRETO SEMPLIFICAZIONI (D.Lgs. 175/2014 – art. 29) – Modifiche al sesto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633/72 in materia di forfetizzazione dell'Iva per i proventi da sponsorizzazioni di società e associazioni sportive dilettantistiche - Interpretazione autentica dell'articolo 108 del D.P.R. 917/86 in coerenza con quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002

L'entrata a regime della norma che allinea la detrazione forfetaria sull'IVA derivante da sponsorizzazioni a quella derivante da prestazioni pubblicitarie, elevandola dunque dal 10% al 50%, impone una riflessione sulla più delicata questione della deduzione del costo della sponsorizzazione per il soggetto erogante, attualmente più restrittiva di quella vigente sulle spese di pubblicità.

Senza un intervento sull'aspetto della deducibilità, è prevedibile che non possa insorgere concreto stimolo per lo sponsor a investire denaro nello sport (e di conseguenza nel sostenere l'intero settore ormai privo di finanziamenti pubblici), considerato il rischio di contestazione e recupero fiscale, stante anche l'orientamento della Cassazione (27 aprile 2012 n. 6548) confliggente con il comma 8 art. 90 L. 289/2002 che per primo assimilò i costi di sponsorizzazione a quelli di pubblicità, subordinandoli alla sussistenza delle seguenti condizioni (Circ. AE 22 aprile 2003 n. 21/E):

- i corrispettivi devono essere destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- a fronte dell'erogazione, devono essere riscontrata una specifica attività del beneficiario.

Precisazioni: In caso di corrispettivi erogati in misura superiore ai 200.000 euro, l'eccedenza è eventualmente deducibile in capo al medesimo erogante secondo le regole ordinarie e cioè nel rispetto dei criteri di competenza, certezza, esistenza del costo e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, nonché nel rispetto dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili (Ris. AE 23 giugno 2010 n. 57/E).

Dal 2014 l'acquisto di servizi di pubblicità on-line e di servizi ad essa ausiliari va effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario o postale dal quale risultino anche i dati identificativi del beneficiario (ovvero con altri strumenti di pagamento tracciabili idonei a veicolare la partita Iva del beneficiario (art. 1 c. 178 L. 147/2013).

Secondo l'art. 108 del D.P.R. n. 917/86 (Testo unico imposte sui redditi) le spese di pubblicità sono deducibili integralmente nell'anno in cui sono sostenute o, a scelta, in cinque rate costanti; le spese di rappresentanza debbono invece soddisfare i requisiti di inerenza e congruità da cui la necessaria analisi sui rapporti fra costo sostenuto e beneficio derivante, nonché fra costo sostenuto e proprio volume d'affari, analisi lasciata alla discrezione del verificatore.

Si ritiene che un concreto intervento sull'articolo 108 del D.P.R. 917/86 possa attuarsi solamente nell'ottica di una formulazione "quadro" della normativa sullo sport; vista tuttavia la condivisibile urgenza di contribuire a garantire certezza del diritto, anche al fine di ridurre e risolvere il contenzioso tributario sull'argomento, non si può non considerare la possibilità che il Legislatore esprima intanto un'interpretazione autentica a carattere assoluto ispirandosi ai medesimi principi secondo cui fu promulgato il comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002.

La proposta emendativa che segue, pertanto, non prevede di dover abrogare norme, bensì di integrare la Proposta di Legge – atto Camera n. 1680 a firma Fossati – Molea, ovvero di intervenire immediatamente aggiungendo il comma 8-bis all'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289

B) IL LAVORO NELLO SPORT DILETTANTISTICO: AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

L'articolo 67, comma 1, lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ha recepito il contenuto del comma 4 art. 25 della L. 133/1999, dell'art. 37 L. 342/2000 e in ultimo dell'art. 90 della L. 289/2002, determinando il trattamento fiscale dei premi, rimborsi, indennità e similari, derivanti dalle prestazioni rese in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche collocandoli fra i redditi diversi e definendo una soglia di esenzione Irpef (prevista dal successivo articolo 69) fino al limite di 7.500 euro annui; è altresì disposto che sopra tale soglia si applica una ritenuta d'imposta del 23% (oltre addizionali) fino a 28.158,28 euro e, oltre, si dovrà applicare la ritenuta d'acconto ordinaria.

Secondo quanto previsto dall'articolo 67 del D.P.R. n. 917/86, sono collocabili fra i "redditi diversi", se non sono conseguiti nell'esercizio di arti, professioni, imprese, né in relazione alla qualità di lavoro dipendente, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e compensi, erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e in seno ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale, resi in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche.

La succitata norma contiene due importanti principi sui quali merita soffermarsi: il riferimento alle cosiddette "co.co.co." (mai del tutto abolite, come si vedrà) e il **carattere residuale** delle somme erogate nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche rispetto all'attività lavorativa principale svolta dal prestatore, in considerazione del fatto che le co.co.co. rappresentano rapporti di lavoro assimilabili a rapporti di lavoro subordinato, a differenza delle attività sportive dilettantistiche che costituiscono attività di carattere residuale.

Le collaborazioni coordinate e continuative e la loro evoluzione

A decorrere dall'entrata in vigore dell'articolo 90 della L. 289/2002, le prestazioni svolte in ambito sportivo dilettantistico possono derivare anche da contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati secondo le prescrizioni e con le caratteristiche di cui all'art. 2 comma 26 e seguenti della Legge 8 agosto 1995, n. 335 e all'articolo 50, comma 1 lettera c-bis) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("*rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita*") e successive modificazioni, in applicazione di quanto previsto all'articolo 61, terzo comma, del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (cosiddetta Legge Biagi)¹. Ne consegue che sono inquadrabili in

1

Vd. art. 61 D.Lgs. 276/2003:

Capo I - LAVORO A PROGETTO E LAVORO OCCASIONALE

Art. 61 - *Definizione e campo di applicazione*

1. *Ferma restando la disciplina per gli agenti e i rappresentanti di commercio, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'articolo 409, n. 3, del codice di procedura civile devono essere riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa.*

2. *Dalla disposizione di cui al comma 1 sono escluse le prestazioni occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5 mila euro, nel qual caso trovano applicazione le disposizioni contenute nel presente capo.*

3. *Sono escluse dal campo di applicazione del presente capo le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali, esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, nonché i rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciute dal C.O.N.I., come individuate e disciplinate dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.*

Sono altresì esclusi dal campo di applicazione del presente capo i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e i partecipanti a collegi e commissioni, nonché coloro che percepiscono la pensione di vecchiaia.

4. *Le disposizioni contenute nel presente capo non pregiudicano l'applicazione di clausole di contratto individuale o di accordo collettivo più favorevoli per il collaboratore a progetto.*

forma di “co.co.co.” le collaborazioni “amministrativo-gestionali” già previste alla lettera m) dell'art. 67 del D.P.R. 917/86 in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI.

Fra dette prestazioni rientrano le collaborazioni di carattere amministrativo-gestionale riguardanti le prestazioni tipiche della segreteria amministrativa, quali redazione di prima nota, tenuta iscrizioni e pagamenti, tesseramento, ecc.; vi potrebbero ragionevolmente entrare, oltre a coloro che svolgono attività “amministrative” anche quelle di coloro che, senza un prevalente impegno, si occupano di piccole mansioni routinarie (di natura appunto “gestionale”) purché non professionali all'interno dell'impianto sportivo.

Se può essere statisticamente vero che i numerosi accessi ispettivi presso associazioni e società sportive in materia di lavoro e previdenza evidenziano la tendenza – non sempre legittima - di tali organismi a ricondurre nell'alveo dei redditi diversi anche prestazioni di altro tipo, è altrettanto vero che sovente ciò accade non tanto per intenzionalità quanto a causa di una normazione poco chiara da cui derivano interpretazioni permissive dovute alla buona fede dei committenti e degli stessi lavoratori, congiuntamente al peso contributivo (Inps gestione ex Enpals) e i relativi adempimenti amministrativi (Comunicazione al Centro per l'impiego, cedolino paga, comunicazione Uniemens, sicurezza sul lavoro) che rende spesso poco conveniente la regolarizzazione di tali rapporti.

L'elaborazione di una chiara e precisa regolamentazione a disciplina del settore in grado di definire il corretto ambito di applicazione delle agevolazioni in questione consentirebbe indubbiamente una maggiore chiarezza sia in fase di applicazione da parte dei sodalizi, sia nella successiva attività di controllo ispettivo; il tutto anche in chiave di economia gestionale del club.

Si ritiene innanzitutto che qualsiasi rapporto di lavoro ovvero di attività indennizzata sorto in seno ad un'associazione o società sportiva debba derivare da un accordo, in carta semplice, sottoscritto dalle parti ove precisare le regola a gestione dello stesso.

Non si ritiene possano rientrare fra le prestazioni di natura “amministrativo-gestionale” le attività svolte a titolo di ricerca di mercato, di promozione anche telefonica nonché quelle dei cosiddetti “consulenti” che, all'interno del club (spesso in appositi uffici, box o zone separate), ricevono gli aspiranti associati o tesserati per consigliarli sulla tipologia di corso cui iscriversi, con evidente prevalenza di tale loro attività “mercantile” rispetto a quelle legate alla segreteria, alle iscrizioni, alla cassa ed alla contabilità ma anche al mantenimento in efficienza dei locali e degli impianti e attrezzature del club. Non si può peraltro dimenticare l'esistenza del più evoluto rapporto

di collaborazione che la già citata “Legge Biagi” conservò per i rapporti sportivi dilettantistici e che è stato mantenuto intatto dalla successiva “Legge Fornero”² e dal Jobs Act³.

Per i rapporti instaurati a titolo di collaborazione sportiva (co.co.co. amministrativo-gestionale) è opportuno il permanere degli obblighi in capo al committente di inviare la preventiva comunicazione di assunzione al competente Centro per l'Impiego (attualmente: modello C/ASS), con l'accorgimento di riportare nello spazio riservato alle “note” che trattasi di co.co.co. sportiva ex D.Lgs. 276/2003: ciò al fine di garantire trasparenza dei rapporti in essere e conseguente conoscenza preventiva da parte degli Uffici del Lavoro.

Con l'art. 21 del D.L. 201/2011 (convertito nella L. 214/2011) è avvenuto l'accorpamento dell'Enpals in Inps e la conseguente unificazione operativa delle procedure ispettive e di accertamento previdenziale: si ritiene

2

Vd. art. 1, co. 23, LEGGE 92/2012 (LEGGE FORNERO):

Al decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 dell'articolo 61 è sostituito dal seguente:

«1. Ferma restando la disciplina degli agenti e rappresentanti di commercio, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'articolo 409, numero 3), del codice di procedura civile, devono essere riconducibili a uno o più progetti specifici determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore. Il progetto deve essere funzionalmente collegato a un determinato risultato finale e non può consistere in una mera riproposizione dell'oggetto finale e non può consistere in una mera riproposizione dell'oggetto sociale del committente, avuto riguardo al coordinamento con l'organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa. Il progetto non può comportare lo svolgimento di compiti meramente esecutivi o ripetitivi, che possono essere individuati dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale»;

b) al comma 1 dell'articolo 62, la lettera b) è sostituita dalla seguente:

«b) descrizione del progetto, con individuazione del suo contenuto caratterizzante e del risultato finale che si intende conseguire».

(...) omissis

Come può osservarsi, non ricorre alcuna modifica al testo previgente in materia di co.co.co. nello sport dilettantistico: la Legge n. 92/2012 ha emendato il comma 1 dell'art. 61 del D.Lgs. 276/2003, stabilendo che i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'articolo 409, numero 3) del codice di procedura civile, devono essere riconducibili ad un progetto determinato dal committente e gestito in autonomia dal collaboratore: si noterà che questo schema è tipico anche dell'ingaggio sportivo, laddove un consiglio direttivo o un direttore sportivo incarichi ad esempio un istruttore o allenatore di seguire un team attribuendogli autonomia didattica secondo un progetto societario. Il fatto appena descritto, unitamente al collegamento con un determinato risultato finale con espressa esclusione dello svolgimento di un rapporto meramente ripetitivo o esecutivo, rende più evidenti i vincoli per la determinazione del progetto collegato alla collaborazione e consente di evidenziare con più enfasi quanto merito giuridico sia insito nel comma 3 dell'art. 61 del D.Lgs. 276/2003, in mancanza del quale, non potendo determinare un progetto specifico o di far rientrare la prestazione tra le collaborazioni sportive, resterebbe unicamente il percorso del rapporto di lavoro subordinato, a sua volta spesso sovradimensionato se applicato a piccole realtà per contesti di scarso rilievo occupazionale e/o retributivo.

3

Vd. art. 1 e 2, co. 1, L. n. 1813/2014 e decreti attuativi (JOBS ACT):

Art. 1:

“Il contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato costituisce la forma comune di rapporto di lavoro.”

Arti. 2, co. 1:

“Si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro.”

Tale disposizione non si applica (art. 2 comma d): “alle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. come individuati e disciplinati dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”.

Come può osservarsi l'articolo 1 richiama perfettamente quanto previsto nel D.P.R. 917/86 e precisamente:

Art. 67 - Redditi diversi

1. Sono redditi diversi **se non costituiscono redditi** di capitale ovvero se non sono **conseguiti** nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né **in relazione alla qualità di lavoratore dipendente**:

(...)

m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filo-drammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

Il primo comma dell'articolo 2 manifesta l'esplicita volontà del Legislatore di mantenere fuori dall'ambito regolamentare i rapporti riguardanti lo sport dilettantistico, siano essi in seno ad associazioni o in società di capitali sportive dilettantistiche.

auspicabile che venga abbandonato il riferimento al limite di marginalità e di esenzione contributiva pari a 4.500 euro annui previsto nella circolare Enpals 13/2007 (riferito al limite reddituale della "no-tax area" vigente nell'anno di emanazione della circolare) e sia invece adottato il limite previsto all'articolo 69 del D.P.R. 917/86: ciò anche in considerazione delle Circolari INPS 07/0212001 n. 32 e n. 42 del 26/02/2003 e della Nota INAIL 02/05/2001, con cui è stato chiarito che la qualificazione fiscale dei compensi in oggetto fra i "Redditi Diversi" comporta che gli stessi non siano riconducibili alle fattispecie lavorative per le quali è previsto un obbligo di copertura previdenziale ed assicurativa.

Volendo offrire un ulteriore spunto di riflessione in merito all'opportunità di uniformare il limite reddituale di esenzione da Irpef, si evidenzia che, secondo il combinato disposto degli articoli 1 e 4 del D.Lgs. 181/2000 e dell'art. 13 comma 1 lettera a) del D.P.R. 917/86, il limite reddituale entro cui permane lo "stato di disoccupazione" è attualmente pari ad Euro 8.000 annui; d'altra parte, l'articolo 11 comma 2 del D.P.R. 917/86 sancisce che in presenza di soli redditi da pensione non superiori a 7.500 euro annui non è dovuta Irpef.

Al fine di fornire un'ulteriore perimetrazione dei rapporti inquadrabili nell'ambito dei redditi diversi di cui all'artt. 67, comma 1, lett. m) e 69, comma 2, Tuir, viste le evidenti incertezze normative da cui possono derivare interpretazioni ispettive che finiscono per provocare accertamenti e/o contenziosi di entità sovradimensionata rispetto all'economia del club e alla stessa natura giuridica dei rapporti a suo tempo instaurati, esperienza suggerisce che siano individuabili talune fattispecie ragionevolmente rientranti nel novero descritto atte a soddisfare gli obiettivi di legalità, tutela dell'attività sportiva-sociale-salutistica e pratica "per diletto" (da cui l'aggettivo "dilettantistico").

In linea di principio, cogliendo l'indirizzo espresso dal Legislatore nel formulare l'art. 67 lettera m) e l'art. 69 del D.P.R. n. 917/86, si può affermare che le prestazioni non professionali a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche non possono essere rese da soggetti per i quali le attività descritte rappresentino la principale occupazione in ordine al tempo impiegato e/o al reddito percepito, con le seguenti eccezioni proposte:

b.1) gli studenti entro un determinato limite di età e privi di altre fonti di reddito;

b.2) i titolari di reddito di pensione;

b.3) i soggetti che svolgono, anche verso più associazioni o società sportive dilettantistiche, prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per un numero giornaliero di ore complessivamente non superiore a tre, e comunque per un numero di ore settimanali complessivamente non superiore a quindici.

Va evidenziata la responsabilità esclusiva del prestatore nel comunicare con tempestività al committente il superamento del limite economico di cui all'articolo 69, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché le variazioni o la decadenza dei requisiti appena elencati: ciò al fine di individuare esattamente il soggetto passivo cui addebitare le sanzioni emergenti ove siano accertate violazioni in merito, posto che il committente può non sapere che lo sportivo dilettante sia in realtà un soggetto non più dotato delle caratteristiche "dilettantistiche".

È infine auspicabile raccomandare alle sedi territoriali che in sede ispettiva sia eseguito un profondo accertamento delle condizioni - anche in capo al prestatore - per le quali i verificatori ritengano sussistere la natura professionale, subordinata o parasubordinata, sulla base di una valutazione contestualizzata delle attività svolte nonché delle caratteristiche specifiche del committente e del prestatore, anche alla luce di quanto indicato nel presente documento.

Il tutto al fine di responsabilizzare istruttori, atleti, dirigenti e collaboratori sulle conseguenze derivanti da false attestazioni o da attività celate al committente il quale, ove gli fossero state riferite, avrebbe potuto decidere se dar luogo o meno al rapporto.

Non si può conclusivamente omettere di sottolineare che la legalità e l'effettività dei rapporti di lavoro a qualunque titolo possano facilmente essere constatate *in itinere* da un soggetto indipendente, professionalmente dotato delle conoscenze giuridiche ed economiche che lo rendano idoneo ad esperire periodici controlli interni almeno in seno ai soggetti di medie e grandi dimensioni.

C) ATTIVITÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA – DEFINIZIONE AI FINI DELLA FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE – MODIFICA AGLI ARTICOLI 143 E 148 DEL D.P.R. n. 917/86

L'insieme delle norme di carattere tributario che delimita le attività svolte dalle associazioni e società sportive dilettantistiche sarebbe di per sé già sufficiente a definire ambiti di applicazione e modalità di agevolazione ai fini delle imposte dirette e imposta sul valore aggiunto, grazie alle disposizioni (seppur datate) contenute nel D.P.R. 917/86 articolo 143 comma 1, articolo 148 commi 1-2-3, articolo 149, nonché nel D.P.R. 633/72 articolo 4 commi da 4 a 9.

Le modifiche introdotte dalle norme susseguitesi nel tempo hanno via via integrato e aggiornato un impianto, quello riferito all'attività sportiva dilettantistica, riguardante una realtà in continuo divenire e sicuramente di rilevanza sociale e culturale sempre crescente. Per tutte si veda l'articolo 90 della Legge 289/2002 che, con i suoi 26 commi, costituisce il principale, moderno, riferimento sugli enti sportivi, tanto che con esso è stato definito il concetto di "requisito sportivo dilettantistico" riconosciuto dal CONI laddove lo statuto del club contenga una serie di disposizioni e clausole, contenute nel comma 18, da non confondersi con le prescrizioni tributarie previste invece dal comma 8 dell'articolo 148 del D.P.R. 917/86 che mirano a sancire il contenuto dello statuto per le associazioni e società sportive già dotate del requisito sportivo dilettantistico ma che in più vogliono fruire delle agevolazioni fiscali previste dal terzo comma del medesimo articolo 148, dall'articolo 149 e, di riflesso, della inapplicabilità dell'Iva di cui all'articolo 4 del D.P.R. 633/72;

L'accertata constatazione di comportamenti difformi dall'intento ispiratore della norma, prevalentemente costituiti da simulazioni del modello associativo attraverso cui fruire indebitamente di agevolazioni non spettanti, ha costituito e costituisce tuttora uno fra i più ricorrenti motivi a base dei rilievi dell'Amministrazione Finanziaria in occasione di verifiche a soggetti che praticano e promuovono attività sportiva, da cui deriva la sistematica attrazione nella sfera commerciale dei proventi conseguiti anche nell'attività istituzionale ove effettivamente esistente ma non prevalente (v. art. 149 comma 1 D.P.R. 917/86).

L'esistenza di un corposo contenzioso riguardante l'intero territorio italiano e la stessa copiosità di decisioni controverse degli stessi Giudici Tributari dimostrano come nel tempo sia stato perso il significato primitivo dell'impianto normativo riguardante lo sport dilettantistico; si rende pertanto necessario individuare, almeno ai fini tributari, un principio obiettivo di perimetrazione dell'attività sportiva dilettantistica sulla base della normativa esistente, che possa contribuire ad eliminare il rischio di interpretazioni esasperate, sia da parte degli operatori sportivi che degli stessi Uffici verificatori: ne potrà indubbiamente derivare l'affermazione di un valido supporto alla diffusione dello sport e della cultura sportiva in Italia, dato che il Legislatore fiscale non ha mai negato di prevedere ed auspicare l'individuazione da parte del club delle fonti del proprio finanziamento anche attraverso operazioni commerciali.

Secondo quanto fin qui asserito, si propongono di seguito alcuni emendamenti all'Atto Camera 1680.

EMENDAMENTI PROPOSTI

ARTICOLO 8

PRIMO EMENDAMENTO: aggiunta del comma 7

Dopo il comma 6, aggiungere il seguente:

“7. La presunzione contenuta nel comma 8 dell'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289, circa la natura di spese di pubblicità interamente deducibili nell'anno in cui sono state sostenute o in cinque rate annuali costanti, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, dei corrispettivi in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, indipendentemente dalla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74 comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, anche a titolo di sponsorizzazioni, è da intendersi di carattere assoluto e pertanto non può essere derogata o interpretata”

Motivazione

La presente proposta di emendamento è volta a garantire coerenza fra i principi generali, stabiliti dalle norme vigenti che trattano della deducibilità fiscale delle spese sostenute per sponsorizzazioni erogate prevalentemente alle associazioni e società sportive dilettantistiche, e l'interpretazione eterogenea emergente dalla prassi (Circolare Agenzia delle Entrate 21/E del 22 aprile 2003) e dalla giurisprudenza (Cass. 27 aprile 2012 n. 6548).

L'articolo 90 comma 8 della L. 289/2002 in materia di “disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica” sancisce che *“Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva **costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità**, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74 comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917”*.

Ove il Legislatore avesse voluto intendere trattarsi di spese di rappresentanza avrebbe utilizzato tale esplicita locuzione, in ciò rimandando alla deducibilità ridotta ed ai vincoli previsti per tali oneri dal secondo comma, secondo periodo, dell'articolo 108 del D.P.R. 917/86.

La precisa affermazione con cui, invece, la norma sopra riportata identifica la natura di **spese di pubblicità**, in ciò rimandando inequivocabilmente al secondo comma, primo periodo, del medesimo articolo 108, rende l'evidenza della piena e inderogabile deducibilità dell'onere sostenuto, a scelta del contribuente, *“nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei 4 successivi”*, indipendentemente che trattasi di *“promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante”*.

Ciononostante il Giudice ha ritenuto, in tempi successivi, di dover intervenire a distinguere fra sponsorizzazione e pubblicità secondo canoni che, invece, il comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002 aveva definitivamente

superato nell'ambito delle somme erogate a favore di associazioni e società sportive, col risultato di confliggere con la normativa vigente e di generare dubbi interpretativi ed applicativi da cui il potenziale rischio di innesco di contenzioso.

Non può in merito disattendersi quanto previsto dall'articolo 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, di cui alla Legge 212/2000, laddove è sancito, fra l'altro, che:

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della **buona fede**;
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, **qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria (...)**;
3. Le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (...)**.

Resa evidente la necessità di garantire l'esatta interpretazione e la legittima applicazione del comma 8 dell'articolo 90 della Legge 289/2002 in merito alla natura assoluta di spese di pubblicità dei corrispettivi in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, indipendentemente dalla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74 comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, si propone che il predetto emendamento sia aggiunto alla Proposta di Legge – atto Camera n. 1680 a firma Fossati – Molea.

Come già evidenziato, il contenuto della proposta è in grado di assicurare la permanenza dell'esatta intenzione del Legislatore in merito alla piena deducibilità dell'onere che il soggetto erogante sia disposto a versare in favore dello sport dilettantistico a sostegno dell'intero settore (soprattutto giovanile), tutelando e stimolando il ricorso dei club a fonti privatistiche di finanziamento come del resto lo stesso Legislatore ha da sempre auspicato fin dall'introduzione di norme che intervengono sui proventi di natura commerciale delle associazioni e società sportive (ad es. articoli 148 e 149 del D.P.R. 917/86; articolo 4 D.P.R. 633/72) senza porre limiti quantitativi ma, semmai, prevedendo vincoli statuari capaci di identificare la natura del soggetto beneficiario secondo i principi dell'Ordinamento Sportivo.

Il beneficio non va primariamente visto sul soggetto erogante, bensì sull'intero settore dello sport dilettantistico già colpito da una diffusa povertà, particolarmente marcata in seno ai cosiddetti "sport minori" che soffrono di ridotta considerazione mediatica ma anche e soprattutto finanziaria, come risulta dai flussi finanziari annualmente erogati dal CONI alle Federazioni Sportive, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva.

SECONDO EMENDAMENTO: aggiunta del comma 8-bis

Dopo l'articolo 8, aggiungere il seguente:

Art. 8-bis

Prestazioni svolte a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche

1. *Le prestazioni di carattere amministrativo-gestionali stipulati ai sensi dell'art. 67 lettera m) del D.P.R. 917/86 includono i compiti di segreteria, la tenuta della cassa e della contabilità, nonché le attività di front-office quali la raccolta delle iscrizioni e l'informativa sui corsi e sulle attività di missione, gestione della corrispondenza e delle altre attività amministrative e contabili. Sono escluse da tale ambito le attività svolte a titolo di ricerca di mercato, di pubblicità e promozione anche telefonica nonché quelle direttamente volte alla vendita di beni o servizi nonché all'acquisizione o all'incremento del numero degli associati, frequentatori o tesserati.*

2. *Tra le attività gestionali sono altresì ricompresi quei compiti che, per loro natura, sono strettamente collegati all'aspetto igienico-sanitario dei luoghi di pratica sportiva e di primo soccorso, nonché quelle connesse al mantenimento in efficienza dei locali e degli impianti e attrezzature del club.*

3. *I rapporti derivanti da collaborazioni sportive dilettantistiche stipulati ai sensi del presente articolo sono liberamente negoziabili fra le parti.*

4. *Per ciascuno dei rapporti stipulati ai sensi del presente articolo è obbligatoria la preventiva comunicazione al competente Centro per l'Impiego, in esenzione da oneri.*

5. *Per le collaborazioni stipulate ai sensi del presente articolo è obbligatoria l'iscrizione alla Gestione Separata dell'Inps di cui all'articolo 2, comma 26, della Legge 8 agosto 1995, n. 335, e successive modificazioni.*

Non è dovuta contribuzione fino a concorrenza della soglia esente di cui all'articolo 69, secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

6. *Allo scopo di fornire il corretto inquadramento giuridico e la necessaria interpretazione autentica in materia di prestazioni non professionistiche rese in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, da applicarsi anche ai contenziosi in essere di ogni ordine e grado in materia previdenziale e fiscale riguardanti contestazioni sull'applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è stabilito quanto segue:*

a) *il limite di 4.500 euro annui previsto nella circolare Enpals 13/2007 entro cui l'ente, in maniera autonoma, riteneva individuabile la marginalità dei compensi di natura sportiva dilettantistica corrisposti ai sensi del comma 11 del presente articolo, è adeguato, sia per effetto inflattivo che per allineamento alla normativa vigente, al limite di esenzione previsto al comma 2 dell'art. 69 del D.P.R. 917/86.*

b) *fermo restando il limite economico di cui al precedente comma, ultimo periodo, del presente articolo, le prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, non possono essere rese da soggetti, ad esclusione degli atleti agonisti nell'ambito di quanto già stabilito negli ordinamenti e statuti*

delle Federazioni Sportive riconosciute dal Coni, per i quali le prestazioni descritte rappresentino la principale occupazione in ordine al tempo impiegato ovvero al reddito percepito.

Fanno eccezione:

b.1) gli studenti iscritti presso scuole medie, superiori o facoltà universitarie, privi di altra fonte di reddito e con età anagrafica non superiore a 29 anni;

b.2) i titolari di solo reddito di pensione;

b.3) i soggetti che svolgono, anche verso più associazioni o società sportive dilettantistiche, prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per un numero giornaliero di ore complessivamente non superiore a tre e comunque per un numero di ore settimanali complessivamente non superiore a quindici.

c) È responsabilità esclusiva del prestatore la puntuale e tempestiva dichiarazione o comunicazione al committente circa il superamento del limite economico di cui all'articolo 69, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché quella relativa alla sussistenza, alla variazione o alla decadenza dei requisiti di cui alla lettera b) del presente comma.

d) Le prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, mantengono la loro natura e generano redditi collocati fra quelli di cui all'art. 67 comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 anche se il committente esercita prevalentemente attività commerciale come prevista all'art. 149 del Tuir o come accertato a seguito di attività di verifica svolta dall'Amministrazione Finanziaria.

7. L'eventuale diversa classificazione delle descritte prestazioni derivante da accessi o verifiche fiscali e previdenziali va preceduta da un processo analitico di accertamento della natura del rapporto sulla base di una valutazione contestualizzata delle prestazioni pattuite e di quelle svolte e delle caratteristiche del committente e del prestatore, alla luce di quanto stabilito nei commi precedenti del presente articolo.”

Motivazione

L'emendamento proposto potrebbe costituire il fondamento del riordino delle attività sportive non professionistiche per via dei concetti posti dietro all'articolato che vengono sospinti all'esterno fino ad assumere valenza di interpretazione autentica, quella stessa che più volte gli enti previdenziali (Inail, ex Enpals, Inps) hanno provato a dare tramite proprie circolari poi rivelatesi non sempre coerenti e coordinate fra loro e che in ogni caso non sono riuscite a regimentare l'ambito nel quale si proponevano di intervenire, semplicemente per il fatto in sé dell'imperfezione di un sistema in cui l'input interpretativo derivi dallo stesso ente destinatario del gettito contributivo e non sia preceduto da una norma.

L'emendamento proposto, secondo le intenzioni dei Commercialisti volte a favorire la chiarezza quale elemento a base di una norma, vuole identificare in modo positivo il concetto di “collaborazioni amministrativo-gestionali” contenuto nell'art. 67 lettera m) del D.P.R. 917/86 esplicitando che possono rientrarvi i compiti di segreteria, la tenuta della cassa e della contabilità, nonché le attività amministrative svolte direttamente a contatto gli associati e/o tesserati (iscrizioni, informazioni, riscossione quote, ecc.). Che il tema sia visto con particolare coscienza e competenza lavoristica dai Commercialisti è dimostrato dal fatto che sono espressamente escluse dall'agevolazione quelle attività legate più alla ricerca esterna (telefonica, postale, telematica) di nuovi iscritti-tesserati che al mero disbrigo di pratiche interne, attività, le prime, nelle quali è individuabile un approccio maggiormente commerciale mal legabile con le finalità istituzionali di un sodalizio; è ritenuto ragionevole

includere nel novero dei rapporti agevolabili anche quelle prestazioni – purché svolte con marginalità - tipiche di chi assicuri all'impianto sportivo la normale fruibilità da parte dei frequentatori: volendo fare degli esempi comuni, il riferimento potrebbe andare all'addetto alla cura del manto erboso, a chi attenda al lavaggio e stiratura delle mute, alla persona incaricata di controllare il funzionamento dell'impianto di riscaldamento o il corretto trattamento acqua delle piscine, a chi dunque assicuri ai frequentatori la corretta fruizione dell'impianto sportivo.

È sempre al fine di garantire una codifica puntuale con valenza anche di interpretazione autentica che l'emendamento proposto dai Commercialisti suggerisce altresì di abbandonare ogni riferimento a precedenti limiti esonerativi fissati da Circolari o Comunicati in materia contributiva, come ad esempio quello Enpals risalente al 2007, ben sapendo che frattanto l'ente è stato assorbito da altro ente (Inps) che, a sua volta, aveva stabilito un diverso e maggiore limite esentivo, rendendo oggi la materia di difficile e pericolosa interpretazione.

Nella consapevolezza di dover consentire l'affermazione di un'impronta normativa durevole, i Commercialisti intendono far tesoro della prassi in materia di accesso e controllo alle associazioni e società sportive in materia di lavoro e previdenza, ispirate alla disciplina lavoristica, giungendo a proporre un indirizzo generale (in coerenza con l'incipit dell'articolo 67 del D.P.R. 917/86) secondo cui le prestazioni di natura e contenuto "sportivo dilettantistico" non possono mai essere quelle rese da soggetti (esclusi gli atleti agonisti per la cui regolamentazione vigono norme federali) per i quali l'attività resa a tale titolo rappresenti quella prevalente in ordine al tempo impiegato ovvero al reddito percepito.

Occorre tuttavia individuare alcune obiettive eccezioni, per la valenza sociale che esse rappresentano sulle quali è importante mantenere l'intervento esentivo dello Stato, e cioè studenti (purché privi di altri redditi e con età non superiore a 29 anni), i pensionati, i soggetti che prestano attività a più club ma nel limite giornaliero di tre ore e settimanale di quindici.

Al fine di voler fornire un elemento economico per valutare meglio l'opportunità e/o l'onerosità dell'introduzione dell'ultimo vincolo (tre ore giornaliere entro le quindici settimanali), ipotizzando quattro settimane al mese applicando la retribuzione oraria di un istruttore di III livello del vigente CCNL Impianti Sportivi - che si attesta lievemente sotto a 8 euro secondo il divisore orario 173 applicato alla retribuzione mensile conglobata - si determinerebbe un compenso mensile di circa 465 euro, il che dimostra la bassa rilevanza anche su base annuale di un rapporto reso a favore di associazioni e società sportive, del resto rientrante nei limiti esentivi già vigenti o comunque riconosciuti in sede di accesso e controllo.

Al fine di tutelare la continuità gestionale dei sodalizi sportivi preservandoli da responsabilità legate all'aspetto lavoristico che più correttamente dovrebbero persistere all'esterno del club, sono introdotte precise responsabilità riferibili al prestatore d'opera - sia allenatore, istruttore, atleta, collaboratore, ecc. - laddove egli non comunichi al committente la decadenza dei requisiti (economici e occupazionali) occorrenti per instaurare o mantenere il rapporto nell'alveo agevolativo dello sport dilettantistico.

Analogamente, se il sodalizio che eserciti anche attività commerciale e, per tale motivo, a seguito di un accesso venga qualificato "imprenditore ai fini fiscali", non potendosi ignorare la riconosciuta separazione fra nozione di impresa commerciale civilistica e quella fiscale legittimata anche dalle Alte Corti (una fra tutte: Cass. 27605/2005) si ritiene che tale automatismo non possa travolgere *ex tunc* quei rapporti intrattenuti con soggetti che prestano la propria attività nel rispetto dei requisiti di inquadramento nel perimetro sportivo dilettantistico derivanti da nozioni civilistiche e certamente non da quelle tributarie; a tal uopo i Commercialisti ritengono propedeutico alla salvaguardia occupazionale anche nel mondo sportivo anche un codice comportamentale che debba essere adottato in seno agli accessi in materia lavoristica e previdenziale e che sia capace di accertare, con analiticità e peculiarità rispetto al contesto sottoposto a controllo (dunque non con implicazioni astratte o meramente nozionistiche) la natura reale delle prestazioni pattuite e svolte, ora più che mai potendo contare su alcune indicazioni sinottiche proposte sempre dai Commercialisti in seno al presente emendamento.

TERZO EMENDAMENTO: aggiunta dell'articolo 8-ter

Dopo l'articolo 8-bis, aggiungere il seguente:

Art. 8-ter

Definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie

1. Al Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 143, comma 1, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali:

a) le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;

b) le prestazioni di servizi ancorché rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, nei confronti di: minorenni, soggetti di età superiore a 60 anni, soggetti portatori di disabilità o rientranti in programmi di recupero dal disagio sociale.”;

b) all'articolo 148:

1. al comma 3 è aggiunto il seguente periodo: "Per le associazioni sportive dilettantistiche tali attività dovranno essere svolte sotto la direzione e controllo di un Istruttore della Pratica Sportiva di cui all'articolo 148, comma 8, lettera g) in aderenza al Programma Sportivo Annuale redatto dall'associazione ai sensi dell'art. 148, comma 8, lettera h).”;

2. al comma 8:

a. la lettera f) è così sostituita:

“f) intrasmissibilità assoluta della quota associativa o del contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa; trasmissibilità delle partecipazioni in società di capitali sportive dilettantistiche di cui al comma 1 dell'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, nei limiti del valore nominale”.

b. dopo la lettera f) sono inserite le seguenti:

“g) obbligo di nominare internamente all'associazione o società sportiva uno o più Istruttori o Responsabili Tecnici per ogni Pratica Sportiva promossa, la cui idoneità all'insegnamento sia riconosciuta dal Coni o dalle Federazioni Sportive, dagli Enti di Promozione Sportiva e dalle Discipline Sportive Associate presso cui l'associazione o società sportiva è affiliata; gli Istruttori e i Responsabili Tecnici, nominati con delibera dell'organo di gestione dell'associazione o società sportiva dilettantistica, collaborano con quest'ultimo nella

redazione del Programma Sportivo Annuale di cui alla successiva lettera h), coordinano e presenziano le attività e i corsi sportivi e presentano ad esso una relazione conclusiva sull'attuazione del Programma Sportivo Annuale.

h) obbligo di redigere un Programma Sportivo Annuale, da depositarsi all'atto della prima iscrizione o affiliazione e di ogni successivo rinnovo annuale, in coerenza con le norme, i regolamenti e i dettami della Federazione Sportiva, Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata di appartenenza; nel Programma Sportivo Annuale sono specificate le attività e i corsi che l'associazione o società sportiva dilettantistica intende svolgere precisando gli obiettivi da raggiungere nel rispetto delle finalità istituzionali previste nello statuto”.

Motivazione

In merito alla definizione degli ambiti di applicazione delle agevolazioni in materia di imposte dirette e imposta sul valore aggiunto, ai fini di garantire il dovuto rigore, ma anche la necessaria chiarezza, è opportuno integrare le attuali norme introducendo elementi di potenziamento quali:

- identificazione di categorie di soggetti nei confronti delle quali sia certa la previsione agevolativa fiscale, nell'ottica di considerare l'attività sportiva come elemento migliorativo delle condizioni salutistiche, sociali e ricreative.
- allineamento alla disciplina civilistica delle norme riguardanti la circolazione delle quote di società di capitali sportive dilettantistiche mantenendo il prezzo entro il valore nominale.
- previsione della figura dell'istruttore della pratica sportiva (o responsabile tecnico) riconosciuto dal Coni, dalle Federazioni Sportive, dagli Enti di Promozione Sportiva e dalle Discipline Sportive Associate, quale operatore fondante dell'attività sportiva dilettantistica insegnata e coordinata, a differenza della pratica “libera” che invece riguarda praticanti non interessati ad alcuna evoluzione, apprendimento, miglioramento delle proprie condizioni, così da evidenziare la separazione fra attività sportiva dilettantistica (agonistica o meno che sia) e attività ludico-motoria o amatoriale.
- previsione della definizione di un programma sportivo, deliberato con cadenza annuale dall'Organo di gestione dell'associazione o società sportiva, possibilmente depositato presso la propria FSN/EPS/DSA al momento del rinnovo dell'affiliazione al fine di instaurare un controllo di natura amministrativa e, eventualmente, indurre l'ente di affiliazione ad emanare prescrizioni all'associazione o società sportiva laddove sia riscontrata carenza nella previsione e/o nell'attuazione del programma anzidetto.

Al fine di consentire all'impianto normativo vigente di recepire le esigenze sopra enunciate, si propongono le modifiche contenute nel presente emendamento. In particolare la proposta ha il fine di circoscrivere con maggiore peculiarità l'ambito operativo entro cui è riconoscibile l'attività sportiva dilettantistica anche ai fini della spettanza delle agevolazioni previste dalla vigente normativa tributaria e, di riflesso, lavoristica.

Prevedere più stringenti prescrizioni per gli enti operanti nel settore dello sport dilettantistico contribuirà a facilitare il riconoscimento dei soggetti meritevoli – per caratteristiche proprie e per l'attività effettivamente svolta – delle agevolazioni di legge, con indubbio vantaggio in ambito sia applicativo che interpretativo e con potenziale riduzione del contenzioso scaturito a seguito di accessi, ispezioni e verifiche.

Di riflesso, è stata introdotta la possibilità di trasferire le quote del capitale sociale di società di capitali sportive dilettantistiche al fine di garantire più dinamismo alle anzidette società che si trovano in condizioni di non poter

modificare la compagine sociale se non attraverso l'istituto del recesso gratuito e contestuale ingresso di nuovo socio con aumento di capitale, lasciando spazio a potenziali simulazioni di tali negozi a copertura di cessioni clandestine di quote che potrebbero alimentare la circolazione illegale di denaro.

La lettera f) dell'articolo 148 impone l'intrasmissibilità della *quota o contributo associativo* ad eccezione del trasferimento *mortis causa*. Il pedissequo recepimento di tale clausola nello statuto della società di capitali sportiva dilettantistica a scapito della cessione di quote, indurrebbe necessariamente (2469 c.c.) a regolamentare il recesso del socio, da cui l'art. 2473 c.c. fa derivare il diritto per il socio recedente di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione al patrimonio sociale, tenuto conto del suo valore di mercato. Tuttavia, la lettera a) dell'articolo 148 vieta la distribuzione di utili, riserve o patrimonio: dunque, per mantenere in statuto il divieto di circolazione delle quote di capitale sociale si dovrebbe prevedere anche il recesso gratuito del socio, clausola però non espressamente prevista dal codice civile (lederebbe il diritto di restituzione del patrimonio al socio uscente) da cui anche un illegittimo accrescimento della partecipazione al capitale dei soci superstiti, ininfluenza sulle delibere poiché la lettera e) del comma 8 dell'art. 148 del D.P.R. 917/86 prevede l'adozione del voto singolo ex art. 2538 c.c., tuttavia decisivo in fase di quorum costitutivo dell'assemblea e non meno importante all'esterno per ogni valutazione della compagine societaria, come ad esempio quella legata alla fiducia creditizia o alla partecipazione a bandi e appalti pubblici.

Viene allora in soccorso lo studio nr. 5271/I del Notariato del 17/9/2004 che sostanzialmente non esclude la possibilità di variare la compagine sociale mediante trasferimento delle quote sociali purché ciò avvenga ad un prezzo che non superi il valore nominale affinché non sia raffigurabile o ravvisabile un conseguimento indiretto di utili né un lucro indiretto; lo studio del Notariato, anzi, allarma sul pericolo patrimoniale a carico della società derivante dal rimborso al socio recedente (soprattutto dopo la riforma del libro V del codice civile) e indica nella cessione di quote l'istituto che consente di salvaguardare il patrimonio, altresì rafforzando il concetto che vede nella cessione di quote un negozio esterno al rapporto societario, in quanto posto in essere fra due privati e limitato ad un prezzo che impedisce di trarre profitto dall'operazione.

Con la previsione appena prospettata si potrebbe risolvere la marcata contraddizione derivante dal fatto che il principio di "intrasmissibilità della quota" contenuto in seno all'attuale articolo 148 viola l'indirizzo generale contenuto nell'art. 2469 del codice civile i cui effetti vengono regimentati solo grazie ad una clausola eccezionale prevista nello stesso articolo ma non bastante per sminuirne la portata: detto articolo infatti afferma che (i) "*le partecipazioni sono liberamente trasferibili per atto fra vivi e per successione a causa di morte, salvo contraria disposizione dell'atto costitutivo*" e che (ii) accanto all'eventuale divieto di trasferimento delle partecipazioni deve comunque essere previsto il diritto di recesso ex 2473 che, a sua volta, garantisce il diritto del socio a ottenere il rimborso pro-quota del patrimonio sociale.

Nell'ottica di rendere ancor più esplicita la possibilità di esercitare attività commerciale che il Legislatore concede agli enti non commerciali e di anticipare una delle tematiche più importanti in seno al corrente riordino della normativa sul Terzo Settore riguardante l'impresa sociale e il passaggio dal principio di "non-profit" a quello di "no-profit", intendendosi per tale il progressivo affermarsi, accanto ai tradizionali organismi non lucrativi, di imprese disposte a destinare parte dei propri utili a progetti sociali, i Commercialisti scorgono nei principi generali statuiti dall'articolo 143 del testo unico delle imposte sui redditi (riguardanti la definizione di ente non commerciale) l'opportunità di un ampliamento del novero di attività praticabili dai soggetti non lucrativi comprendendo anche le prestazioni rientranti nell'articolo 2195 del codice civile purché rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente nei confronti di minorenni, anziani, disabili e soggetti colpiti da disagio sociale. Il merito della portata modernizzante di tale previsione non va ai Commercialisti, meritevoli semmai dell'averla saputa cogliere in chiave tributaria, bensì allo stesso Governo che si sta dimostrando particolarmente sensibile sul tema presentato, tema che non può non confluire nella norma centrale di definizione fiscale dell'ente non commerciale.

L'emendamento proposto entra poi nel merito gestorio dell'amministrazione di un club sportivo, spesso viziato da interpretazioni o addirittura improvvisazioni pericolose per la stessa credibilità del sodalizio cui è lasciata la responsabilità di dimostrare la permanenza dei requisiti di fruibilità delle agevolazioni fiscali. Senza entrare nel merito dei regolamenti federali o di quelle norme ispirate dal CONI e riguardanti il comportamento di gestione, l'esperienza maturata dai Commercialisti nella consulenza ai club sportivi dilettantistici spinge a proporre che in sede di affiliazione (o rinnovo) presso una Federazione, Ente di Promozione o Disciplina Sportiva Associata, sia depositato il programma delle attività sportive previsto per l'anno sportivo a venire, redatto dal sodalizio.

Il programma sportivo annuale dovrà poi necessariamente essere attuato sotto la direzione e il controllo di un soggetto qualificato, non necessariamente un consigliere tuttavia scelto dall'organo gestorio.

Anche in questo caso è segnalabile l'opportunità di individuare, nel controllo affidato ad un soggetto indipendente, la tutela della legalità nonché il riscontro dell'effettività del rapporto associativo e del funzionamento degli enti associativi, anche in merito alla concreta attuazione del programma sportivo, così da assicurare tempestivamente l'intervento correttivo finalizzato a garantire allo stesso sodalizio controllato la permanenza dei requisiti dai quali derivano importanti agevolazioni normative.

QUADRO SINOTTICO

ARTICOLO 8	
A.C. 1680	
Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
<p>Art. 8 - Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica</p> <p>1. Al comma 2 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le parole: «250.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «350.000 euro».</p> <p>2. La disposizione di cui al comma 1 si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge.</p> <p>3. All'articolo 69, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, le parole: «a 7.500 euro» sono sostituite dalle seguenti: «a 10.000 euro».</p> <p>4. All'articolo 27-<i>bis</i> della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e successive modificazioni, le parole: «e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI» sono sostituite dalle seguenti: «nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle società e associazioni sportive dilettantistiche riconosciuti dal CONI».</p> <p>5. Al comma 8 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le parole: «ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «ad un importo annuo complessivamente non superiore a 400.000 euro».</p> <p>6. All'articolo 15, comma 1, lettera <i>i-ter</i>), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di detrazione per oneri, le parole: «non superiore a 1.500 euro» sono sostituite dalle seguenti: «non superiore a 3.000 euro».</p>	<p>Art. 8 - Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica</p> <p>1. Al comma 2 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le parole: «250.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «350.000 euro».</p> <p>2. La disposizione di cui al comma 1 si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge.</p> <p>3. All'articolo 69, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, le parole: «a 7.500 euro» sono sostituite dalle seguenti: «a 10.000 euro».</p> <p>4. All'articolo 27-<i>bis</i> della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e successive modificazioni, le parole: «e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI» sono sostituite dalle seguenti: «nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle società e associazioni sportive dilettantistiche riconosciuti dal CONI».</p> <p>5. Al comma 8 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le parole: «ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «ad un importo annuo complessivamente non superiore a 400.000 euro».</p> <p>6. All'articolo 15, comma 1, lettera <i>i-ter</i>), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di detrazione per oneri, le parole: «non superiore a 1.500 euro» sono sostituite dalle seguenti: «non superiore a 3.000 euro».</p> <p>7. La presunzione contenuta nel comma 8 dell'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289, circa la natura di spese di pubblicità interamente deducibili nell'anno in cui sono state sostenute o in cinque rate annuali costanti, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, dei corrispettivi in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 400.000 euro, indipendentemente dalla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74 comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, anche a titolo di sponsorizzazioni, è da ritenersi di carattere assoluto e pertanto non può essere derogata né interpretata.</p>

ARTICOLO 8	
A.C. 1680	
Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
	<p>8. All'articolo 67, comma lettera m), del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è aggiunto il seguente periodo: "La presente disposizione si applica, altresì, alle prestazioni rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche derivanti da contratti di collaborazione, stipulati secondo le prescrizioni e con le caratteristiche di cui all'art. 2 comma 26 e seguenti della Legge 8 agosto 1995, n. 335, e successive modificazioni, e all'articolo 50, comma 1 lettera c-bis) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in applicazione di quanto previsto all'articolo 61, terzo comma, del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni.</p>

ARTICOLO 8-bis	
Prestazioni svolte a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche	
	Proposta del CNDCEC
NON PRESENTE	<p>Art. 8-bis - Prestazioni svolte a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche</p> <p>1. Le prestazioni di carattere amministrativo-gestionali stipulati ai sensi dell'art. 67 lettera m) del D.P.R. 917/86 includono i compiti di segreteria, la tenuta della cassa e della contabilità, nonché le attività di front-office quali la raccolta delle iscrizioni e l'informativa sui corsi e sulle attività di missione. Sono escluse da tale ambito le attività svolte a titolo di ricerca di mercato, di pubblicità e promozione anche telefonica nonché quelle direttamente volte alla vendita di beni o servizi nonché all'acquisizione o all'incremento del numero degli associati, frequentatori o tesserati.</p> <p>2. Tra le attività gestionali sono altresì ricompresi quei compiti che, per loro natura, sono strettamente collegati all'aspetto igienico-sanitario dei luoghi di pratica sportiva e di primo soccorso, nonché quelle connesse al mantenimento in efficienza dei locali e degli impianti e attrezzature del club.</p> <p>3. I rapporti derivanti da collaborazioni sportive dilettantistiche stipulati ai sensi del presente articolo sono liberamente negoziabili fra le parti; dovranno in ogni caso prevedere una retribuzione oraria lorda non inferiore alla base del corrispondente livello di inquadramento di cui al Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro per Impianti Sportivi e Palestre.</p>

ARTICOLO 8-bis

Prestazioni svolte a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche

Proposta del CNDCEC

4. Per ciascuno dei rapporti stipulati ai sensi del presente articolo è obbligatoria la preventiva comunicazione al competente Centro per l'Impiego, in esenzione da oneri.

5. Per le collaborazioni stipulate ai sensi del presente articolo è obbligatoria l'iscrizione alla Gestione Separata dell'Inps di cui all'articolo 2, comma 26, della Legge 8 agosto 1995, n. 335, e successive modificazioni.

Non è dovuta contribuzione fino a concorrenza della soglia esentiva di cui all'articolo 69, secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

6. Allo scopo di fornire il corretto inquadramento giuridico e la necessaria interpretazione autentica in materia di contratti di prestazioni rese in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, da applicarsi anche ai contenziosi in essere di ogni ordine e grado in materia previdenziale e fiscale riguardanti contestazioni sull'applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è stabilito quanto segue:

a) il limite di 4.500 euro annui previsto nella circolare Enpals 13/2007 entro cui l'ente, in maniera autonoma, riteneva individuabile la marginalità dei compensi di natura sportiva dilettantistica corrisposti ai sensi del comma 11 del presente articolo, è adeguato, sia per effetto inflattivo che per allineamento alla normativa vigente, al limite esentivo previsto al comma 2 dell'art. 69 del D.P.R. 917/86.

b) fermo restando il limite economico di cui al precedente comma, ultimo periodo, del presente articolo, le prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, non possono essere rese da soggetti, ad esclusione degli atleti agonisti nell'ambito di quanto già stabilito negli ordinamenti e statuti delle Federazioni Sportive riconosciute dal Coni, per i quali le prestazioni descritte rappresentino la principale occupazione in ordine al tempo impiegato ovvero al reddito percepito.

Fanno eccezione:

b.1) gli studenti, privi di altra fonte di reddito e con età anagrafica non superiore a 29 anni;

b.2) i titolari di solo reddito di pensione;

b.3) i soggetti che svolgono, anche verso più associazioni o società sportive dilettantistiche, prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per un numero giornaliero di ore complessivamente non superiore a

ARTICOLO 8-bis	
Prestazioni svolte a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche	
	Proposta del CNDCEC
	<p>tre e comunque per un numero di ore settimanali complessivamente non superiore a quindici.</p> <p>c) È responsabilità esclusiva del prestatore la puntuale e tempestiva dichiarazione o comunicazione al committente circa il superamento del limite economico di cui all'articolo 69, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché quella relativa alla sussistenza, alla variazione o alla decadenza dei requisiti di cui alla lettera b) del presente comma.</p> <p>d) Le prestazioni di cui all'art. 67, comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rese nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, mantengono la loro natura e generano redditi collocati fra quelli di cui all'art. 67 comma 1 lettera m) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 anche se il committente esercita prevalentemente attività commerciale come prevista all'art. 149 del Tuir o come accertato a seguito di attività di verifica svolta dall'Amministrazione Finanziaria.</p> <p>7. L'eventuale diversa classificazione delle descritte prestazioni derivante da accessi o verifiche fiscali e previdenziali va preceduta da un processo analitico di accertamento della natura del rapporto sulla base di una valutazione contestualizzata delle prestazioni pattuite e di quelle svolte e delle caratteristiche del committente e del prestatore, alla luce di quanto stabilito nei commi precedenti del presente articolo.</p>

ARTICOLO 8-ter	
<i>Definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie</i>	
NON PRESENTE	<p>Art. 8-ter - Definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie</p> <p>1. Al Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono apportate le seguenti modifiche:</p> <p>c) all'articolo 143, comma 1, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali:</p> <p>a) le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso</p>

ARTICOLO 8-ter

Definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie

pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;

b) le prestazioni di servizi ancorché rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, nei confronti di: minorenni, soggetti di età superiore a 60 anni, soggetti portatori di disabilità o rientranti in programmi di recupero dal disagio sociale.”;

d) all'articolo 148:

1. al comma 3 è aggiunto il seguente periodo: “Per le associazioni sportive dilettantistiche tali attività dovranno essere svolte sotto la direzione e controllo di un Istruttore della Pratica Sportiva di cui all'articolo 148, comma 8, lettera g) in aderenza al Programma Sportivo Annuale redatto dall'associazione ai sensi dell'art. 148, comma 8, lettera h).”;

2. al comma 8:

a. la lettera f) è così sostituita:

“f) intrasmissibilità assoluta della quota associativa o del contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa; trasmissibilità delle partecipazioni in società di capitali sportive dilettantistiche di cui al comma 1 dell'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, nei limiti del valore nominale;”

b. dopo la lettera f) sono inserite le seguenti:

“g) obbligo di nominare internamente all'associazione o società sportiva uno o più Istruttori o Responsabili Tecnici per ogni Pratica Sportiva promossa, la cui idoneità all'insegnamento sia riconosciuta dal Coni o dalle Federazioni Sportive, dagli Enti di Promozione Sportiva e dalle Discipline Sportive Associate presso cui l'associazione o società sportiva è affiliata; gli Istruttori e i Responsabili Tecnici, nominati con delibera dell'organo di gestione dell'associazione o società sportiva dilettantistica, collaborano con quest'ultimo nella redazione del Programma Sportivo Annuale di cui alla successiva lettera h), coordinano e presenziano le attività e i corsi sportivi e presentano ad esso una relazione conclusiva sull'attuazione del Programma Sportivo Annuale.

h) obbligo di redigere un Programma Sportivo Annuale, da depositarsi all'atto della prima iscrizione o affiliazione e di ogni successivo rinnovo annuale, in coerenza con le norme, i regolamenti e i dettami della Federazione Sportiva, Ente di Promozione Sportiva o Disciplina

ARTICOLO 8-ter

Definizione ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie

	<p>Sportiva Associata di appartenenza; nel Programma Sportivo Annuale sono specificate le attività e i corsi che l'associazione o società sportiva dilettantistica intende svolgere precisando gli obiettivi da raggiungere nel rispetto delle finalità istituzionali previste nello statuto".</p>
--	---

**TESTO DEGLI ARTICOLI 143 E 148 DEL D.P.R. N. 917/1986
COORDINATO CON LE MODIFICHE DI CUI AL NUOVO ART. 8-ter**

Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 143 - Reddito complessivo</p> <p>1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.</p> <p>2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8.</p> <p>3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:</p> <p>a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;</p>	<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 143 - Reddito complessivo</p> <p>1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali:</p> <p>a) le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;</p> <p>b) le prestazioni di servizi ancorché rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, nei confronti di: minorenni, soggetti di età superiore a 60 anni, soggetti portatori di disabilità o rientranti in programmi di recupero dal disagio sociale.</p> <p>2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8.</p> <p>3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:</p> <p>a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;</p>

**TESTO DEGLI ARTICOLI 143 E 148 DEL D.P.R. N. 917/1986
COORDINATO CON LE MODIFICHE DI CUI AL NUOVO ART. 8-ter**

Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.	b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
D.P.R. n. 917/1986	D.P.R. n. 917/1986
Art. 148- Enti di tipo associativo	Art. 148- Enti di tipo associativo
<p>1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.</p> <p>2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.</p> <p>3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.</p> <p>(omissis)</p>	<p>1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.</p> <p>2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.</p> <p>3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni o società sportive che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le associazioni sportive dilettantistiche tali attività dovranno essere svolte sotto la direzione e controllo di un Istruttore della Pratica Sportiva di cui all'articolo 148 comma 8 lettera g) in aderenza al Programma Sportivo Annuale redatto dall'associazione ai sensi dell'art.148 comma 8 lettera h).</p>

Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 148- Enti di tipo associativo</p>	<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 148- Enti di tipo associativo</p>
<p>8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:</p> <p>a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;</p> <p>b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;</p> <p>c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;</p> <p>d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;</p> <p>e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;</p> <p>f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.</p> <p>(omissis)</p>	<p>(omissis)</p> <p>8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:</p> <p>a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;</p> <p>b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;</p> <p>c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;</p> <p>d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;</p> <p>e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;</p> <p>f) intrasmissibilità assoluta della quota associativa o del contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa; trasmissibilità delle partecipazioni in società di capitali sportive dilettantistiche di cui al comma 1 dell'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, nei limiti del valore nominale.</p> <p>g) obbligo di nominare internamente all'associazione o società sportiva uno o più Istruttori o Responsabili Tecnici per ogni Pratica Sportiva promossa, la cui idoneità all'insegnamento sia riconosciuta dal Coni, dalle Federazioni Sportive, dagli Enti di Promozione Sportiva o dalle Discipline</p>

Testo attuale	Modifica proposta dal CNDCEC
<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 148- Enti di tipo associativo</p>	<p>D.P.R. n. 917/1986</p> <p>Art. 148- Enti di tipo associativo</p>
	<p>Sportive Associate presso cui l'associazione o società sportiva è affiliata; gli Istruttori e i Responsabili Tecnici, nominati con delibera dell'organo di gestione dell'associazione o società sportiva dilettantistica, collaborano con quest'ultimo nella redazione del Programma Sportivo Annuale di cui alla successiva lettera h), coordinano e presenziano le attività e i corsi sportivi e presentano ad esso una relazione conclusiva sull'attuazione del Programma Sportivo Annuale.</p> <p>h) obbligo di redigere un Programma Sportivo Annuale, da depositarsi all'atto della prima iscrizione o affiliazione e di ogni successivo rinnovo annuale, in coerenza con le norme, i regolamenti e i dettami della Federazione Sportiva, Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata di appartenenza; nel Programma Sportivo Annuale sono specificate le attività e i corsi che l'associazione o società sportiva dilettantistica intende svolgere precisando gli obiettivi da raggiungere nel rispetto delle finalità istituzionali previste nello statuto.</p> <p>(omissis)</p>

CAMERA DEI DEPUTATI

COMMISSIONE PERMANENTE CULTURA, SCIENZA E ISTRUZIONE

Osservazioni ai disegni di legge abbinati recanti Disposizioni per il riconoscimento e la promozione della funzione sociale dello sport nonché delega al Governo per la redazione di un testo unico delle disposizioni in materia di attività sportiva

(C. 1680 Fossati e C. 1425 Di Lello)

**AUDIZIONE DEL
CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Roma, 20 novembre 2014

Premessa

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) è un ente pubblico non economico che rappresenta la professione dei commercialisti in Italia.

Il nuovo Consiglio Nazionale, organo di vertice della Categoria, si è insediato il 31 luglio scorso.

Il CNDCEC rappresenta circa 114.000 iscritti, che, quotidianamente, esercitano la propria attività professionale in ambito giuridico, amministrativo, contabile e fiscale, fornendo supporto tecnico e consulenziale non solo alle imprese private for profit e agli enti pubblici, ma anche alle grandi, medie e piccole organizzazioni non lucrative e tra queste, quindi, anche alle associazioni sportive dilettantistiche.

Negli ultimi anni, peraltro, molti professionisti hanno individuato nelle organizzazioni non lucrative la tipologia principale di enti verso la quale erogare i propri servizi, per ragioni certamente connesse alle attuali dinamiche economiche nazionali, ma anche, e soprattutto, a una responsabilità sociale che contraddistingue l'attività professionale.

Va evidenziato che il Consiglio Nazionale ha siglato nel 2012 un protocollo d'intesa con il CONI con il quale aveva portato avanti – anche in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate – un progetto riguardante “Il requisito sportivo dilettantistico”, per chiarire gli aspetti principali concernenti gli accertamenti effettuati sulle associazioni sportive dilettantistiche. Tale documento è in corso di definizione.

Il Consiglio Nazionale medesimo, nell'ottobre 2009, aveva, peraltro, già costituito l'“Associazione sportiva dilettantistica DCEC” con l'obiettivo di promuovere i valori e la funzione sociale dello sport attraverso l'organizzazione delle attività sportive dilettantistiche e la partecipazione a manifestazioni e gare di discipline sportive. Tale Associazione, che non ha finalità lucrative e persegue scopi sociali ed altruistici, aderisce e si conforma allo statuto, ai regolamenti ed ai principi ispiratori del Centro Sportivo Italiano e delle Federazioni Sportive cui aderisce.

Il Consiglio Nazionale attribuisce da sempre una particolare rilevanza al settore “No profit”, consapevole anche del ruolo che i professionisti ricoprono per la crescita e il funzionamento degli enti non lucrativi e del vasto movimento collegato a tali realtà. Il progetto dell'area di delega, già approvato dal Consiglio Nazionale, dedica poi particolare attenzione alle riforme inerenti al Terzo settore. In quest'ottica, è stato già avviato un confronto con la XII Commissione Affari sociali per quanto rileva il disegno di legge recante la “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale” (C. 2617), dalla quale il CNDCEC è stato recentemente audito (per una maggiore completezza della seguente esposizione, si allega il documento “Osservazioni al disegno di legge delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e della disciplina del Servizio civile universale – 10 novembre 2014”, rilasciato nel corso dell'audizione del 10 novembre presso la Commissione Affari sociali della Camera).

Pertanto, specialmente in questo momento storico, il Consiglio Nazionale ritiene essenziale, da un lato, fornire il proprio supporto per lo sviluppo di una disciplina di settore in piena evoluzione normativa e, dall'altro, dotare gli operatori di strumenti tecnici volti alla definizione di prassi trasparenti e consolidate, con particolare riguardo alla rendicontazione, al controllo e alla fiscalità degli enti senza scopo di lucro.

L'attività svolta dagli iscritti all'albo a favore degli enti non lucrativi ha permesso di predisporre un'ampia documentazione scientifica e tecnica già prima dell'unificazione, avvenuta nel 2008, tra Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali (CNRPC), al tempo autonomi e oggi unificati ai sensi del d.lgs. 139/2005 con effetti a partire dal 1° gennaio 2008.

Tale documentazione è solo in parte citata nel corso delle seguenti osservazioni, nei casi in cui gli elaborati precedentemente prodotti possono fornire spunti e considerazioni in merito a tematiche già esaminate.

Considerazioni di carattere generale

Il Consiglio Nazionale prende atto favorevolmente delle due proposte di legge in oggetto che vanno nella giusta direzione di riconoscere alle organizzazioni che operano in ambito sportivo un ruolo importante nella promozione della funzione sociale dello sport e, in particolare, nel rispetto dei principi derivanti dalla crescita dei giovani.

È giusto premettere che, arrivando a fornire una definizione di “sport”, il nuovo testo normativo considera “lo svolgimento di pratiche motorie finalizzate a promuovere funzioni educative, sociali, sanitarie, culturali e del tempo libero” uno strumento di miglioramento della qualità della vita individuale e della collettività da perseguire tramite la promozione della “attività sportiva di base” (proposta di legge C 1680, art.1). È da giudicare con estrema positività il fatto che si stia affermando un concetto di sport che vada oltre l’attività agonistica e stimoli le finalità di promozione “umana e sociale” legate alla pratica dell’attività.

Le associazioni sportive dilettantistiche, stimolando, in particolare, l’attività sportiva dei giovani, contribuiscono – come specificato nella relazione della proposta di legge C. 1425 – alla loro crescita e al loro inserimento nella società. In tal senso, tali realtà svolgono un imprescindibile ruolo sussidiario rispetto all’attività svolta dalle scuole e, per questo, devono essere promosse e supportate in tutte le forme possibili. In questa prospettiva, le disposizioni concernenti l’adeguamento delle soglie alla perdita di valore della moneta e la previsione di ulteriori benefici fiscali non possono che essere giudicate positivamente.

Ciò detto, non vi è dubbio che le presenti proposte di legge abbinate debbano essere coordinate con il già menzionato progetto di riforma del Terzo settore, nonché con gli altri progetti di revisione della legislazione speciale in materia, al fine di non creare duplicazioni e sovrapposizioni superflue, se non addirittura dannose al movimento. Le attuali proposte dovrebbero rappresentare un passaggio verso il richiamato “testo unico delle disposizioni in materia di attività sportiva”, per il quale viene prevista un’apposita delega al Governo dal progetto di legge C.1680. In questa prospettiva, è importante lavorare da subito su un’analisi più esaustiva in materia di coordinamento delle norme esistenti, per avviare un necessario processo di eliminazione di sovrapposizioni e pronunciamenti talvolta ondivaghi da parte della giurisprudenza.

Tuttavia, è opportuno sottolineare che le disposizioni che regolamentano il settore dello sport dilettantistico non possono (e non devono) essere finalizzate a dare benefici in modo incondizionato alle organizzazioni in oggetto e, in particolare, alle associazioni sportive dilettantistiche. L’esperienza insegna che, spesso, vi è stato un abuso di posizioni di privilegio. Tali fenomeni, pur essendo limitati e ridotti, di fatto rischiano di screditare l’intero sistema.

In questa ottica, al fine di non veder puniti oltremodo i soggetti che operano in buona fede, oltre a prevedere un sistema di monitoraggio del mantenimento del requisito sportivo che svolga una funzione non solo di mero controllo, bensì anche di stimolo alla crescita del sodalizio sportivo, è opportuno definire un sistema di controllo allo stesso tempo appropriato e non particolarmente oneroso. Tale previsione, inoltre, consentirebbe la crescita, anche aziendalistica delle strutture, e contestualmente eviterebbe il protrarsi di situazioni di irregolarità poi difficilmente sanabili, come evidenziato nella relazione al disegno di legge (C. 1425). A tale scopo, i successivi commenti auspicano l’inserimento nelle proposte di legge di un sistema di controllo effettuato da un collegio sindacale/collegio dei revisori, che possano favorire, come meglio chiarito nel testo, il corretto funzionamento delle associazioni sportive dilettantistiche.

È importante anche pensare a definire in modo sistematico il rapporto tra enti pubblici centrali e territoriali, associazioni sportive dilettantistiche e cittadini. Non sarebbe estraneo alla finalità del progetto la definizione e

applicabilità di istituti, quali convenzioni, autorizzazioni, affidamenti, indicando il ruolo che gli enti territoriali avrebbero nello sviluppo e mantenimento dell'attività sportiva.

Il Consiglio Nazionale si rende disponibile da subito a fornire il proprio supporto per eventuali approfondimenti o analisi operative.

Ciò detto, rinviamo a quanto di seguito indicato per una prima disamina sulle disposizioni tecniche contenute nei progetti di legge.

C. 1680 – C. 1425 Riconoscimento della funzione sociale dello sport e delega al Governo per la redazione di un testo unico in materia di attività sportive

C. 1680

Art. 2 (Responsabilità per le obbligazioni sociali)

È condivisibile l'impostazione per cui le associazioni sportive dilettantistiche, soddisfatte determinate condizioni, acquisiscano una responsabilità limitata. Tale previsione segue il principio per il quale le organizzazioni limitino la responsabilità personale fornendo maggiori garanzie e un più elevato livello di trasparenza. Nella fattispecie specifica, le associazioni in oggetto rispondono delle proprie obbligazioni limitatamente all'importo del fondo comune, quando soddisfano le seguenti condizioni:

1. costituzione con atto pubblico o scrittura privata autenticata dal notaio;
2. iscrizione nel registro del CONI;
3. conformità agli obblighi contabili di cui all'art. 20-bis del dpr 600/1973;
4. inclusione nello statuto delle seguenti clausole:
 - obbligo di istituire e accrescere il fondo comune ex art. 37 c.c.;
 - obbligo di vincolo al fondo comune dei contributi, delle quote annuali degli associati e dei beni durevoli con essi acquistati, a garanzia delle obbligazioni assunte e con divieto di destinazione al finanziamento della spesa corrente;
 - obbligo di copertura del disavanzo con i precedenti avanzi di gestione e, in caso di incapacienza, con versamenti in denaro da parte degli associati da effettuare entro l'esercizio sociale successivo.

L'analisi delle sopra richiamate condizioni consentono di effettuare alcune ulteriori considerazioni di sistema.

Per quanto concerne il punto 2, non si può non tenere in considerazione il fatto che il CONI assume un ruolo di riferimento per il compimento del progetto, poiché questo – se nulla cambia in merito come sembra – risulta l'organismo di certificazione dello svolgimento dell'attività sportiva e della presenza del requisito sportivo dilettantistico (art. 7, co. 2, d.l. 136/2004, convertito con la legge 186/2004). Se ne evince che i benefici fiscali si applicano esclusivamente ai soggetti in possesso del riconoscimento sportivo dilettantistico rilasciato dal CONI.

Gli obblighi di cui al punto 3 sopra indicato, riprendendo il disposto del richiamato dpr, sono assolti *“qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile”* (dpr 600/1973, art. 20-bis, co. 2).

L'art. 20-bis al comma 1 richiede poi di *“rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali [...].”*

In sostanza, è richiesto anche alle associazioni sportive dilettantistiche di predisporre prospetti di rendicontazione. La norma di riferimento resta quanto mai vaga in merito alla tecnica di riferimento per la

predisposizione di tali rendiconti. Una più articolata previsione normativa in materia potrebbe indirizzare gli enti verso sistemi di rendicontazione generalmente accettati, creando modelli di riferimento per il settore o rinviando alla prassi di settore, come quella sviluppata nel corso degli anni dal CNDCEC. A tale scopo, si deve considerare – come già fatto per la riforma del Terzo settore – che i commercialisti hanno un’ampia esperienza in materia e che il CNDCEC ora e i precedenti CNDC e CNRPR hanno già diffusamente lavorato sul tema.

A tal fine, basti evidenziare che il CNDC ha elaborato un quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit, dieci “Raccomandazioni” economico-contabili e un sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit, documenti pubblicati tra il 2001 e il 2007 e di seguito elencati, che ancora oggi costituiscono un punto di riferimento per la rendicontazione delle organizzazioni non profit, soprattutto di medie e di grandi dimensioni:

- Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit;
- Raccomandazione 1, “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit”;
- Raccomandazione 2, “La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio d’esercizio delle aziende non profit”;
- Raccomandazione 3, “La Nota integrativa e la Relazione di missione”;
- Raccomandazione 4, “Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti di patrimonio netto”;
- Raccomandazione 5, “I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit”;
- Raccomandazione 6, “Le immobilizzazioni”;
- Raccomandazione 7, “Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione”;
- Raccomandazione 8, “I conti d’ordine”;
- Raccomandazione 9, “Il bilancio di gruppo”;
- Raccomandazione 10, “Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati”
- Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit.

Contestualmente, il CNRPC ha pubblicato un documento relativo alla contabilizzazione delle donazioni già nel 2002, documento che ha riscontrato ampio apprezzamento tra gli operatori e ha contribuito ad approfondire il confronto su una delle tematiche più delicate sotto il profilo dell’interazione tra enti non lucrativi e società civile.

Nel 2009, l’Agenzia per le ONLUS (poi divenuta Agenzia per il Terzo settore) ha emanato, come proprio atto di indirizzo, le “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit”, i cui “schemi di bilancio” recepiscono quasi in toto gli schemi elaborati dal CNDC nella Raccomandazione 1 “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit”.

Nel 2010, il CNDCEC, insieme all’Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e all’Agenzia per le ONLUS, ha costituito un tavolo per l’emanazione di principi contabili per gli enti non profit (ENP), il cui impegno ha portato, nel 2011, alla pubblicazione del Principio Contabile per gli ENP n. 1, “Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit”, relativo ai postulati di bilancio, e, nel 2012, all’emanazione della Bozza di Principio Contabile per gli ENP n. 2, “L’iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d’esercizio degli enti non profit” relativo alla contabilizzazione delle erogazioni liberali.

Si noti ancora che sia le Raccomandazioni sia gli schemi dell’Agenzia per le Onlus prevedono apposite disposizioni per le associazioni di minori dimensioni. In questa previsione, sempre considerando una coerenza con le future disposizioni riguardanti la riforma del Terzo settore, sarebbe auspicabile la previsione di una più

specifica e attenta forma di rendicontazione. Tale disposizione potrebbe indirizzare l'ente a mettere in risalto gli elementi "sensibili", rendendo, tra l'altro, più agevoli i controlli.

D'altra parte, come accennato in sede di commenti generali, appare doveroso inserire nella norma la previsione di un collegio sindacale/collegio dei revisori che – similmente a quanto oggi avviene nelle società di capitali ex art. 2403 c.c. e ss – sia tenuto a svolgere attività di vigilanza e revisione legale dei conti. Una siffatta previsione consentirebbe alle associazioni sportive dilettantistiche di dotarsi di soggetti qualificati, considerato che i componenti del collegio sindacale/collegio dei revisori sono scelti fra gli iscritti negli albi professionali competenti come quello dei dottori commercialisti ed esperti contabili che risultano anche iscritti nel registro dei revisori legali dei conti. È evidente che tali soggetti potrebbero prevenire il verificarsi di irregolarità, consentendo un regolare gettito fiscale ed evitando l'insorgere di problematiche che potrebbero manifestarsi solo nel momento in cui avessero ormai generato effetti irreversibili.

Il Consiglio Nazionale si rende disponibile ad organizzare corsi specifici sulla materia a fronte anche dell'esperienza acquisita nel corso del tempo sul tema e, specificamente, sul controllo degli enti non lucrativi.

In particolare, si ricorda che nel 2011 il CNDCEC ha approvato il documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile", finalizzato a illustrare le *best practice* che i soggetti incaricati del controllo dovrebbero adottare per eseguire in modo trasparente, coerente ed efficace le attività di vigilanza (controllo legale e statutario, individuazione delle aree di rischio, controllo fiscale) e di revisione contabile.

In ultimo, il Consiglio Nazionale si rende anche disponibile alla tenuta di un apposito registro di iscritti specialisti che, sulla falsa riga di quanto avviene per gli enti locali, possano superare uno specifico percorso qualificante. Le associazioni potrebbero attingere da tale registro per la scelta dei controllori.

Al fine di evitare l'eccessiva onerosità del modello, potrebbero essere studiate tariffe specifiche, così che sia garantito un bilanciamento positivo per le organizzazioni tra benefici del controllo e costo dei controllori. D'altronde, anche il controllo medesimo necessita di essere calibrato in modo appropriato in funzione della tipologia dell'ente (associazione o società sportiva), delle dimensioni e dell'organizzazione della struttura, nonché dell'origine delle risorse messe a disposizione dell'ente. Non vi è dubbio, per esempio, che un'associazione sportiva dilettantistica supportata da contributi pubblici necessiti maggiormente di controlli, in virtù, appunto, della natura del contributo.

Il punto 4, in ultimo, mira a consentire la tutela patrimoniale dei terzi in misura sostanzialmente simile a quanto avviene per le associazioni sportive che hanno riconoscimento giuridico.

Art. 3 (Gestione degli impianti sportivi pubblici)

È lodevole nella gestione degli impianti la valorizzazione del ruolo delle organizzazioni di volontariato e dell'associazionismo sportivo.

È condivisibile anche la proposta che sia vietato nelle procedure ad evidenza pubblica per l'affidamento ai privati della gestione di impianti sportivi pubblici di ricorrere al solo criterio del prezzo più basso. Di particolare rilievo, risultano, evidentemente, altri fattori e, *in primis*, la qualità dei soggetti gestori nonché la progettazione di impiego sportivo ed "aziendale" dell'impianto.

Ciò detto, una riforma delle norme di utilizzo degli impianti sportivi dovrebbe comprendere anche l'estensione allo Sport Dilettantistico della previsione di cui all'art. 32, co.4 della legge 383/2000 secondo cui la sede delle associazioni di promozione sociale ed i locali nei quali si svolgono le relative attività sono compatibili con tutte

le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968 indipendentemente dalla destinazione urbanistica. Tale estensione, evitando l'imposizione di specifiche destinazioni d'uso, consentirebbe alle associazioni sportive dilettantistiche di poter operare, perseguendo il proprio scopo istituzionale in modo più flessibile.

Art. 6 (Garanzia della proprietà dei diritti sulla comunicazione e sul marchio per gli eventi promossi dalle società e associazioni sportive)

L'art. 6 riconosce anche per le associazioni sportive dilettantistiche il ruolo della comunicazione e dei marchi. A tale scopo, il legislatore si sarebbe potuto spingere ancora oltre prevedendo esplicitamente l'uso di sistemi di finanziamento alternativi, come il sale and lease-back del marchio (tecnica già utilizzata da società sportive professionistiche), che potrebbero garantire –chiaramente alle organizzazioni aventi una buona visibilità- una base di disponibilità liquida da gestire e restituire nel corso di un periodo contrattualmente pre-definito.

Art. 7 (Detrazione fiscale)

La disposizione si limita ad estendere anche ai soggetti di età pari o superiore a 60 anni la detrazione di cui all'art. 15, comma 1, lettera i-quinquies) del Tuir. In sostanza, a seguito della proposta modifica normativa anche i soggetti di età pari o superiore a 60 anni potranno usufruire di una detrazione Irpef pari al 19% (comunque per un importo non superiore a 210 euro) delle spese sostenute per iscrizione annuale e l'abbonamento ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica rispondenti alle caratteristiche individuate da apposito decreto ministeriale (d.m. 28 marzo 2007).

La misura appare condivisibile ed in linea con il dichiarato obiettivo di "favorire e promuovere l'attività sportiva e a migliorare il quadro legislativo di riferimento sullo sport partendo da un approccio che riconosca preliminarmente la funzione di promozione sociale dello sport" (cfr. relazione illustrativa al progetto di legge).

Art. 8 (Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica)

La disposizione, che nella sua applicabilità anche alle società sportive dilettantistiche, va letta in coordinamento con l'art. 7 del disegno di legge C. 1425, apporta le seguenti modifiche all'art. 90 della legge n. 289 del 2002:

- a) elevazione da 250.000,00 a 350.000,00 euro della soglia massima dei proventi conseguiti dalle società e associazioni sportive dilettantistiche per accedere al regime forfettario IRES ed IVA, di cui alla legge n. 398 del 1991;
- b) elevazione da 7.500,00 a 10.000,00 euro dell'ammontare delle indennità, rimborsi, premi e compensi che non concorre a formare il reddito del soggetto percepente (ex art. 69, comma 2 del Tuir);
- c) estensione alle società ed associazioni sportive dilettantistiche del regime di esenzione dall'imposta di bollo, di cui all'art. 27-bis dell'allegato B al d.P.R. n. 642 del 1972;
- d) elevazione da 200.000,00 a 400.000,00 euro del limite al diritto di deduzione dal reddito d'impresa, riconosciuto in capo agli sponsor e ai committenti di prestazioni pubblicitarie rese dalle società e associazioni sportive dilettantistiche e dalle altre strutture sportive individuate dalla disposizione di riferimento, delle spese a tal titolo sostenute che, in virtù dell'art.90, co.2 della legge 289/2002, sono sempre considerate spese pubblicitarie ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 108, comma 2, del Tuir;

-
- e) elevazione da 1.500,00 a 3.000,00 euro del limite entro il quale è possibile portare in detrazione, sia ai fini Irpef che IRES, il 19% dell'ammontare delle erogazioni liberali eseguite a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche ex artt. 15, lett. i-ter e 78 del Tuir.

In merito a tali modifiche non sembra necessario svolgere alcuna considerazione posto che le medesime rispondono unicamente alla dichiarata esigenza di adeguare la normativa vigente, tenuto conto dell'effetto monetario svalutativo intervenuto negli anni.

Con esclusivo riferimento alla misura di cui alla precedente lett. e), si osserva che l'innalzamento ivi disciplinato va coordinato con l'analoga misura contenuta nell'art. 7 del disegno di legge C. 1425 la quale prevede che il limite entro il quale è possibile portare in detrazione, sia ai fini Irpef che IRES, il 19% dell'ammontare delle erogazioni liberali eseguite a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche sia elevato da 1.500,00 euro a 2.000,00 euro, e non a 3.000,00 euro.

Art. 9 (Disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche)

La disposizione prevede l'aggiornamento del limite annuo complessivo entro il quale sono esclusi dal reddito imponibile delle società e associazioni sportive dilettantistiche – che si avvalgono del regime IVA e IRES forfettario – i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, ovvero per il tramite di raccolte pubbliche di fondi (art. 25, co. 2, della l. 133 del 1999). In particolare si prevede che detto limite venga aggiornato con cadenza almeno quadriennale e, comunque entro sei mesi dall'entrata in vigore della novella normativa, con apposito decreto ministeriale. In sede di prima applicazione, il limite viene comunque innalzato da 51.645,69 a 103.291,38 euro.

Anche per la presente disposizione valgono le considerazioni già svolte in relazione al precedente art. 8.

Art. 10 (Destinazione degli utili)

Si suggerisce di sostituire il termine "utili" con "avanzi", in ragione della natura non lucrativa esclusiva o parziale delle associazioni sportive dilettantistiche; gli utili, infatti, originano solitamente da rapporti di natura commerciale, mentre l'avanzo identifica l'eccesso dei proventi/entrate sugli oneri/uscite d'esercizio.

Tale modifica, peraltro, allineerebbe la terminologia con quanto previsto dall'art. 2 della proposta 1680, la quale attualmente parla appunto di "avanzi" e "disavanzi".

Art. 11 (Misure in materia di controlli sui circoli privati)

La disposizione estende alle società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito presso il CONI l'esonero (di cui all'art. 30 del d.l. 185/2008, convertito con modifiche dalla l. 2/2009) dall'onere di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, mediante il modello EAS, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali.

La soppressione di detto onere, dal cui corretto adempimento discendeva la possibilità di usufruire dei regimi fiscali agevolati (circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 2009, n. 45/E) va senz'altro accolta favorevolmente. Infatti, tale onere comportava a carico delle associazioni e società sportive dilettantistiche un inutile doppio adempimento, di natura puramente formale, la cui inosservanza determinava importanti conseguenze fiscali. Peraltro, il modello EAS si è rivelato uno strumento poco efficace ai fini del controllo della

corretta gestione degli enti non lucrativi, tanto da rendere plausibile una proposta generale di eliminazione del modello, a fronte di un sistema sostanziale di controllo dell'attività svolta, come peraltro già dovrebbe avvenire con la legge di riordino del Terzo settore.

Art.12 (Delega al Governo per la redazione di un testo unico in materia di attività sportiva)

L'ultimo articolo della proposta di legge C.1680 è dedicato alla delega al Governo per la stesura entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge di un "testo unico".

La predisposizione di tale testo consentirebbe di definire in maniera più compiuta l'applicazione del concetto di promozione dell'attività sportiva, introdotta dagli interventi di restyling effettuati con le commentate proposte di legge.

Come delineato in sede introduttiva e nel corso dei commenti specifici, occorre perseguire –in linea con i punti delineati nell'articolo- le seguenti finalità:

- coordinamento e chiarimento delle norme in materia. Il coordinamento delle molteplici disposizioni di interesse che si sono create nel corso dei decenni è per propria natura lo scopo della definizione di qualsiasi testo unico. Urge ribadire che tale operazione dovrà essere garantita anche con le già citate emanande disposizioni in materia di Terzo settore, nonché con le previsioni fiscali. In questa ottica, la predisposizione del testo unico rappresenterà sicuramente l'occasione per semplificare e razionalizzare le disposizioni in materia nonché per fare chiarezza su annose questioni come quella, per esempio, della distinzione fra pubblicità e rappresentanza;
- i benefici fiscali, in virtù della finalità di promozione e supporto del settore, non possono che essere confermati, se non incrementati, tenendo, tuttavia, in dovuta considerazione la selezione dei soggetti meritevoli di tali agevolazioni;
- in coerenza con il punto di cui sopra, non si può che concordare con la richiesta di un "rafforzamento dei controlli". In questa prospettiva, occorre, tuttavia, considerare quanto espresso nella relazione iniziale al disegno, in cui si evidenzia che le organizzazioni spesso sono non dolosamente manchevoli. In sostanza, sarà opportuno studiare un sistema di periodica certificazione dell'utilizzo di principi di corretta gestione.

C. 1425

Art. 7 (Trattamento tributario delle associazioni sportive dilettantistiche)

La disposizione è stata esaminata insieme con l'analoga misura contenuta nell'art. 8 del disegno di legge C. 1680.

Art. 8 (Trattamento tributario dei compensi a dilettanti)

La disposizione, tenuto conto dell'effetto monetario svalutativo intervenuto negli anni, prevede un adeguamento degli importi della ritenuta sulla parte imponibile dei redditi operata dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art. 25 della l. 133/1999.

Art. 9 (Proventi delle associazioni sportive dilettantistiche) – Art. 10 (Destinazione degli utili)

Il combinato disposto delle disposizioni in rassegna prevede l'esclusione dalla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche dei proventi derivanti dalle attività commerciali poste in essere per il perseguimento delle finalità istituzionali, a condizione che gli eventuali utili derivanti dalle attività commerciali siano totalmente reinvestiti nell'attività sportiva. Resta fermo che dette associazioni debbano continuare a tenere apposita contabilità separata in relazione all'attività commerciale eventualmente svolta.

Si accoglie con estremo favore la misura in esame, la quale, agevolando ed incentivando l'ammodernamento delle strutture sportive utilizzate da dette associazioni, concorre all'obiettivo di promuovere l'attività sportiva nella sua fondamentale funzione sociale.

In questa previsione, richiamiamo l'importanza della presenza di un organo di controllo presso le associazioni sportive dilettantistiche –almeno di non piccole dimensioni- che sia in grado di verificare che sia eseguita correttamente la classificazione della natura dei proventi e che gli utili da attività commerciale siano effettivamente re-investiti.

Art. 11 (Regolarizzazione con versamento volontario)

La disposizione introduce una sorta di condono fiscale, con efficacia esimente per i reati tributari, per le associazioni sportive dilettantistiche.

La misura risponde all'esigenza di consentire la regolarizzazione fiscale di tutta una serie di errori ed omissioni compiute dagli operatori del settore, rispetto alla *tax compliance* richiesta dall'Amministrazione finanziaria, spesso senza alcun intento di eludere il fisco, ma semplicemente a causa della scarsa conoscenza degli obblighi fiscali connessi all'attività esercitata. Peraltro, talune casistiche risultano ancora oggi di complessa soluzione come i numerosi errori formali che possono avere un rilievo sostanziale per il riconoscimento del regime agevolato –come il mancato invio del modulo EAS su cui abbiamo già avuto modo di soffermarci commentando l'art.11 della proposta di legge C. 1680- o l'incertezza della natura dei ricavi provenienti da attività di somministrazione all'interno degli impianti sportivi.

Peraltro, *si ritiene assolutamente condivisibile quanto osservato in sede di relazione illustrativa al provvedimento in esame, in ordine al fatto che il cennato condono non dovrebbe comportare alcuna perdita di gettito erariale.* Spesso, infatti, l'esito di una verifica fiscale condotta su un'associazione sportiva dilettantistica determina inesorabilmente la chiusura dell'attività sportiva senza alcun vantaggio per l'Erario che si vedrà comunque impossibilitato a riscuotere le somme dovute a titolo di maggiori imposte accertate e sanzioni, stante la particolare natura dei soggetti in questione. Viceversa, un'ipotizzabile ampia adesione al condono in esame potrebbe raggiungere il duplice obiettivo sia di consentire la sopravvivenza di strutture sportive socialmente utili, sia quello di recuperare velocemente parte del gettito sottratto alla riscossione del fisco.

Si ritiene, altresì, che la riforma non possa perdere l'occasione di effettuare ulteriori semplificazioni del sistema. Basti pensare che in molti casi si perdono i requisiti della l. 398/91 per la presenza di meri vizi formali, come la non corretta convocazione delle assemblee o la inadeguata tenuta dei libri dei verbali assembleari, esempi di non corretta applicazione della norma, privi di dolo o comunque della volontà di sottrarsi agli obblighi erariali.

Il CNDCEC invita pertanto il legislatore a tenere conto di quanto sopra e a consentire, quindi, *il mantenimento dei requisiti richiamati anche in presenza di inadempienze non sostanziali.*